



Universität Potsdam

Martin Richter

Die Inkompatibilität von Jahresabschlußprüfung und Unternehmensberatungen durch Wirtschaftsprüfer

first published in:
Journal für Betriebswirtschaft : JfB, 27 (1977) 1, S. 21-42, ISSN 0344-9327

Postprint published at the Institutional Repository of the Potsdam University:
In: Postprints der Universität Potsdam
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Reihe ; 6
<http://opus.kobv.de/ubp/volltexte/2009/3895/>
<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:kobv:517-opus-38958>

Postprints der Universität Potsdam
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Reihe ; 6

Die Inkompatibilität von Jahresabschlußprüfung und Unternehmensberatungen durch Wirtschaftsprüfer

Martin Richter *)

1. Problemstellung

Die Pflichtprüfung der Aktiengesellschaften (AG), die auf die Notverordnung vom 19. 9. 1931 zurückgeht, schränkt die Selbstverwaltung dieser Rechtsform ein. Sie ist staatliche Wirtschaftsaufsicht über privatwirtschaftliche Unternehmen; mit ihrer Durchführung wurde der eigens zu diesem Zweck gegründete Berufsstand der Wirtschaftsprüfer (WP) beauftragt. Unmittelbarer Anlaß für die Pflichtprüfung waren die Skandale im Gefolge der Weltwirtschaftskrise. Bei ihrer Einführung war die Pflichtprüfung noch heftig umstritten. Heute ist sie als Institution uneingeschränkt anerkannt. Mit dem Aktiengesetz 1965 (AktG) wurden ihre ursprünglichen Zielsetzungen bestätigt. Sie soll feststellen, ob Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht Gesetz und Satzung entsprechen (§ 167 AktG). Die Prüfungsadressaten sollen den Informationen in diesen Rechnungslegungsinstrumenten vertrauen können; sie sollen es erfahren, wenn Interessenkonflikte nicht abschließlich entsprechend den gesetzlichen Intentionen ausgegangen sind. Mit dieser Funktion sichert die Pflichtprüfung zugleich das Vertrauen in die Institution AG. Letztlich trägt sie auch wesentlich dazu bei, daß die Wirtschaftsordnung glaubwürdig bleibt und als gerecht empfunden wird.

Diese Ziele der Pflichtprüfung lassen sich allerdings nur erreichen, wenn der WP unabhängig ist, und zwar muß der WP in gleicher Weise faktisch unabhängig sein wie auch unabhängig erscheinen. Einmal muß der WP alle Situationen meiden, die — auch unbewußt — seine Prüfungsurteile und seine Berichterstattung über die Prüfung, aber auch seine Prüfungsmethoden beeinflussen könnten. Zusätzlich darf der WP aber schon dann nicht tätig werden, wenn Dritte einen plausiblen Grund haben anzunehmen, er sei nicht unabhängig. Denn nur wenn der WP auch für unabhängig gehalten wird, dürften die von ihm geprüften Rechnungslegungsinstrumente und die Institution AG Vertrauen finden. Gerade für Prüfungsadressaten, die keinerlei Einfluß auf die Auswahl des WP haben, ist die wahrgenommene Unabhängigkeit von ausschlaggebender Bedeutung.

Der Gesetzgeber hat die Bedeutung, die die Unabhängigkeit für die Wirksamkeit von Pflichtprüfungen hat, erkannt. In der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) hat er unmißverständlich festgelegt: „Der Wirtschaftsprüfer hat seinen Beruf unabhängig . . . auszuüben“ (§ 43 Abs. 1 WPO); „Der Wirt-

*) Dr. Martin Richter, Assistent am Fachbereich 2 — Wirtschaftswissenschaft — der Universität des Saarlandes, D-66 Saarbrücken 11.

schaftsprüfer hat seine Tätigkeit zu versagen, wenn . . . die Besorgnis der Befangenheit bei der Durchführung eines Auftrages besteht" (§ 49 WPO). Im AktG selbst ist die Forderung nach uneingeschränkter faktischer und wahrgenommener Unabhängigkeit nicht so klar ausgesprochen.¹⁾ Ein geringeres Maß an Unabhängigkeit läßt sich daraus aber nicht herleiten.²⁾ Ein solcher Versuch würde zu dem „grotesken Ergebnis“³⁾ führen, daß für andere Pflichtprüfungen schärfere Unabhängigkeitsnormen gelten würden als für die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung.

Die große Bedeutung des Unabhängigkeitspostulates wird nirgends bestritten. Meinungsverschiedenheiten zeigen sich erst, wenn man diese allgemeine Forderung zu konkretisieren versucht, um ihr praktische Bedeutung zu verleihen. Die Auffassungsunterschiede sind dann allerdings erheblich. Umstritten ist schon, ob eine solche Konkretisierung notwendig ist und daraus generelle Regeln abgeleitet werden sollen oder ob es nicht jeweils dem WP selbst überlassen bleiben sollte, seine Unabhängigkeit festzustellen. Auch besteht kein Konsensus über die Tatbestände, die die faktische und die von Dritten wahrgenommene Unabhängigkeit beeinträchtigen.

Unternehmensberatungen für Prüfungsmandanten⁴⁾ ist einer dieser Tatbestände, der in der letzten Zeit besonders häufig zur Diskussion gestellt worden ist. Ein WP könne nicht unabhängig sein, so wird behauptet, wenn er für dasselbe Unternehmen auch als Berater tätig sei, und zwar wird die faktische wie auch die wahrgenommene Unabhängigkeit bezweifelt.⁵⁾ Ob und inwieweit diese Vermutung zutrifft, ist Gegenstand des vorliegenden Aufsatzes, dessen praktische Relevanz außer Frage steht: Unternehmensberatungen sind bereits ein wichtiger Umsatzträger des Berufsstandes; in

¹⁾ Zur Kritik an den einschlägigen Bestimmungen des AktG vgl. ausführlich Richter, Martin: Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität durch ein Aktienamt, 1975, S. 102 ff.

²⁾ Unhaltbar ist die Ansicht der Wirtschaftsprüferkammer (vgl. ihr Mitteilungsblatt Nr. 67 vom 2. 4. 1976, S. 9), die § 164 Abs. 2 und 3 AktG und wohl auch § 163 Abs. 2 AktG als *lex specialis* ansieht und § 49 WPO nur dann für anwendbar hält, wenn im Einzelfall besondere Umstände hinzukommen. Zur Kritik vgl. Schrupf, Lothar: Der Wirtschaftsprüfer und seine Pflichtprüfungsmandate, 1973, S. 51 f.; Wüstemann, Gerd: Probleme der Glaubwürdigkeit von Abschlußprüfern: Wirtschaftsprüfer und Certified Public Accountants, 1975, S. 58 ff.; Leffson, Ulrich: Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerks, in: Die Wirtschaftsprüfung 1976, S. 7 f.; Richter, Martin: Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, Ergebnisse einer schriftlichen Befragung von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsjournalisten, Diskussionsbeiträge Fachbereich Wirtschaftswissenschaft der Universität des Saarlandes, 1976, S. 119 f.

³⁾ Leffson, FN 2, S. 7.

⁴⁾ Im folgenden wird vereinfachend nur noch von Unternehmensberatungen gesprochen; gemeint sind aber ausschließlich Unternehmensberatungen für Prüfungsmandanten. Nur die Verbindung von Beratung und Prüfung steht zur Diskussion, nicht die Beratung schlechthin.

⁵⁾ Die Literatur zur Zulässigkeit von Unternehmensberatungen ist bereits sehr umfangreich. Vgl. die Nachweise insbesondere bei Hasa, Thomas: Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung, Diss. Wien 1970; Wüstemann, FN 2; Richter, FN 2. Die gleiche Problematik wird für die Interne Revision unter dem Stichwort „Übernahme prüfungsfremder Aufgaben“ diskutiert; vgl. z. B. Wysocki, Klaus von: Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen, Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, 1972, S. 194 ff.

der Regel werden sie für Prüfungsmandanten erbracht; zudem bemüht sich der Berufsstand seit einigen Jahren verstärkt, das Beratungsgeschäft auszuweiten; auch die beabsichtigte Prüfungspflicht für GmbH dürfte die Häufigkeit von Unternehmensberatungen für Prüfungsmandanten noch erhöhen. Zur wahrgenommenen Unabhängigkeit werden die Ergebnisse einer schriftlichen Befragung zur Diskussion gestellt. Abschließend wird auf die Konsequenzen für die Tätigkeit des WP eingegangen. Dabei werden auch einige grundsätzliche Fragen angesprochen, die gelöst werden müssen, wenn die Unabhängigkeit des WP nicht wie bisher Gegenstand heftiger Kontroversen sein soll.

2. Auswirkungen von Unternehmensberatungen auf die faktische Unabhängigkeit

21. Die Gründe für eine Beeinträchtigung der faktischen Unabhängigkeit

Die Forderung nach faktischer Unabhängigkeit bezieht sich auf die (innere) Einstellung des WP zum Prüfungsstoff und zu den Personen, die ein Interesse an einem bestimmten Ergebnis der Jahresabschlußprüfung haben. Sie ist als psychologischer Tatbestand externer Beurteilung in aller Regel nicht zugänglich. Erkennbar sind nur seine konkreten Auswirkungen. Empirische Untersuchungen über die Auswirkungen von Unternehmensberatungen auf die faktische Unabhängigkeit fehlen noch. Die folgenden Ausführungen haben deshalb nur Hypothesencharakter.

Für die Behandlung des Problems ist es zweckmäßig, folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

- a) Unternehmensberatungen mit Objekt- und Personenidentität,
- b) Unternehmensberatungen mit Objekt-, aber ohne Personenidentität,
- c) alle übrigen Unternehmensberatungen (nur Identität des Prüfungsunternehmens).

Da ausschließlich Unternehmensberatungen für Prüfungsmandanten zur Diskussion stehen, ist voraussetzungsgemäß in allen drei Fällen das gleiche Prüfungsunternehmen sowohl mit der Beratung als auch mit der Prüfung betraut (Identität des Prüfungsunternehmens). Von Personenidentität soll gesprochen werden, wenn ein Prüfer (der verantwortliche WP oder ein Mitarbeiter seines Prüfungsteams) das Unternehmen auch beraten hat.⁶⁾ Die Intensität seiner Mitarbeit und seine Verantwortung für eine sorgfältige Beratung bzw. Prüfung sollen nicht Definitionsmerkmal sein. Objektidentität bedeutet, daß der Beratungsgegenstand (-vorschlag) und seine Auswirkungen Prüfungsgegenstand sind. Sie kann nur vorliegen, wenn die Beratung vor der Prüfung abgeschlossen ist oder zusammen mit ihr erfolgt. Beratungen nach der Prüfung gehören ebenso wie Personenidentität ohne Objektidentität zur letzten Fallgruppe.

⁶⁾ Die Unabhängigkeitsdiskussion konzentriert sich ausschließlich auf den WP. Die Tatsache, daß Prüfungen häufig im Team von WP und Prüfungsassistenten durchgeführt werden, wird dabei zu unrecht völlig vernachlässigt.

a) Auswirkungen bei Objektidentität mit Personenidentität

Bei Personen- mit Objektidentität kann die faktische Unabhängigkeit verringert sein, weil die Wahrnehmungsfähigkeit des Prüfers (d. h. die Aufnahme von Reizen durch die Sinnesorgane und ihre kognitive Verarbeitung) herabgesetzt ist, Soll und Ist nicht mehr deutlich genug unterschieden werden und Zielkonflikte zwischen Beratung und Prüfung nicht ausschließlich zugunsten der Prüfung ausfallen. Gegenüber eigenem Tun fehlt im allgemeinen die kritische Distanz. Die Prüfungsobjekte beruhen auf der Beratungsempfehlung des Prüfers; sie werden deshalb eher als normgerecht angesehen. Entsprechend werden weniger intensive Prüfungsmethoden verwandt. Die Erwartung geringerer Fehlerhäufigkeit dürfte auch dazu führen, vorhandene Fehler häufiger zu übersehen. Ähnliche Wirkungen sind übrigens zu beobachten, wenn ein Prüfer wiederholt dasselbe Prüffeld prüft. Gewohnheit führt zur Oberflächlichkeit. Die Erfahrung von Fehlerfreiheit verführt, auch in der folgenden Prüfung Fehlerfreiheit zu unterstellen. Frühere Prüfungsfeststellungen werden einfach übernommen und Veränderungen nicht mehr gesehen. Die eben beschriebenen Wirkungen sind also nicht spezifisch für die Verbindung von Prüfung und Beratung. Bei ihr sind sie nur besonders ausgeprägt, und zwar wegen der stärkeren Identifikation des Prüfers mit seiner Beratungsempfehlung und den auf ihr beruhenden Realisationen.

Hält ein Prüfer seine Empfehlungen für normgerecht, wird er keine Notwendigkeit sehen, seinem „Beratungs-Soll“ ein weiteres Sollobjekt gegenüberzustellen.⁷⁾ Allenfalls wird er darauf achten, ob und inwieweit seine Empfehlungen befolgt worden sind, d. h. er wird die Prüfungsobjekte an seinem Beratungs-Soll messen und nicht an den Sollobjekten, die sich unter Anwendung der Normen ergeben würden, deren Beachtung mit der Prüfung festgestellt werden soll („Prüfungs-Soll“). Beratungs- und Prüfungs-Soll werden immer dann voneinander abweichen, wenn unterschiedliche Zielsetzungen zu beachten sind. Der Berater hat Probleme seiner Auftraggeber zu lösen. Er ist verpflichtet, ihre Interessen zu wahren.⁸⁾ Die Berufsrichtlinien der WP weisen selbst ausdrücklich darauf hin, daß bei Beratungen die Berufspflicht der Unparteilichkeit nicht besteht.⁹⁾ Im gleichen Maße anerkannt ist aber auch die „strikte Interessenneutralität“,¹⁰⁾ zu der der WP als Abschlußprüfer verpflichtet ist. Unterschiedliche Interessenlagen der Prüfungsadressaten lassen sich nicht leugnen. Versuche, andere als die gesetz-

⁷⁾ Zur logischen Struktur von Prüfungsprozessen vgl. E g n e r, Henning: Zum wissenschaftlichen Programm der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1970, S. 774 ff.

⁸⁾ Auftraggeber in diesem Sinn sind immer nur natürliche Personen, in der Regel Mitglieder der Unternehmensleitung oder nachgeordnete, meist ranghohe Stelleninhaber.

⁹⁾ Vgl. Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, festgestellt von der Wirtschaftsprüferkammer (Stand Juli 1974), Düsseldorf 1974, S. 7 (Zitierweise: Richtlinien). Zur Kritik vgl. W ü s t e m a n n, FN 2, S. 50. Der Bundesgerichtshof hat die Sozietät eines WP mit einem Notar vor allem deshalb untersagt, weil die Verpflichtung des Notars, sein Amt unabhängig auszuüben, mit der Interessenvertretung des WP als Berater nicht vereinbar sei (Beschluß vom 17. 3. 1975, in: Der Betriebs-Berater 1975, S. 1132 f.).

¹⁰⁾ S i m i t i s, Spiros: Zur Unabhängigkeit der Abschlußprüfer, in: Festschrift für Rudolf Reinhardt, 1972, S. 331.

lich geschützten Interessen durchzusetzen, sind deshalb auch nicht unwahrscheinlich. Die Geschichte der AG bietet genügend Belege. Sie veranlaßten schließlich auch den Gesetzgeber, eine Prüfung des Jahresabschlusses durch unternehmensexterne, unabhängige Personen vorzuschreiben.

Sollte ein Auftraggeber offensichtlich Beratungshilfe suchen, wie man möglichst geschickt gegen Gesetze verstoßen kann, dürfte ein WP aller Voraussicht nach seine Mitarbeit ablehnen, abgesehen von den „schwarzen Schafen“, vor denen kein Berufsstand sicher ist. Darin liegt deshalb auch nicht die Problematik des Zielkonflikts zwischen Beratung und Prüfung. Gefährlich sind vielmehr die zahlreichen Ermessensentscheidungen, die als Folge von Unternehmensberatungen verstärkt zugunsten der Auftraggeber ausfallen können, wobei dem WP seine Einseitigkeit noch nicht einmal bewußt zu sein braucht.¹¹⁾ Um erfolgreich beraten zu können, muß ein Berater sich intensiv mit den vorgegebenen Zielen und mit den Einstellungen und Werten des Auftraggebers einschließlich der Personen, mit denen er als Berater zusammenarbeiten muß, auseinandersetzen. Mit großer Wahrscheinlichkeit dürfte sein Wertesystem davon nicht unbeeinflußt bleiben. Vielmehr dürfte er das Wertesystem seines Auftraggebers (zumindest teilweise) übernehmen. Seine Anpassung dürfte um so weitgehender sein, je stärker er sich mit seiner Aufgabe identifiziert, je höher sein emotionales Engagement ist und je enger sich sein (Vertrauens-)Verhältnis zu den Personen im Unternehmen gestaltet. Eine solche Übernahme fremder Wertesysteme vollzieht sich im allgemeinen unbewußt. Selbst wenn die Übernahme bewußt erfolgen sollte, verblaßt mit der Zeit das Wissen um die Herkunft der Werte. Das fremde Wertesystem wird internalisiert, es erwirbt eine „funktionale Autonomie“,¹²⁾ die so weit gehen kann, daß ein Abweichen davon sich in Schuldgefühlen äußert. Entsprechend, nämlich einseitig, fallen die Ermessensentscheidungen aus, die der Prüfer später treffen muß. In seinem Bewußtsein sind diese Entscheidungen selbstverständlich unabhängig, unbeeinflußt und unparteiisch. In Wirklichkeit erscheinen sie ihm jedoch nur so, weil die Erinnerung an die Quelle der Werte nicht mehr vorhanden ist. Er kann deshalb auch nicht mehr erkennen, daß in seine Prüferurteile Wertvorstellungen eingegangen sein können, die den Interessen der anderen Prüfungsadressaten, die nicht die Gelegenheit hatten, in einer intensiven persönlichen Auseinandersetzung mit dem Prüfer sich Gehör zu verschaffen, konträr sind.

Auch das Identifikationsphänomen — dieser Hinweis sei wieder erlaubt — ist nicht spezifisch für die Verbindung von Prüfung und Beratung. Langjährige persönliche Beziehungen, z. B. aufgrund einer ständigen Wiederbestellung des gleichen Abschlußprüfers, können ebenfalls eine solche ‚Interessenidentität‘ entstehen lassen. Unternehmensberatungen verstärken wiederum nur diese Gefahren. Einmal müssen bei ihr die Interessen des Auftraggebers

¹¹⁾ Allerdings ist die Grauzone zwischen Ermessensbereich und eindeutigen Gesetzesverstoß erheblich, weil die gesetzlichen Vorschriften unpräzise sind, nicht zuletzt aber auch, weil ihre Auslegung fast völlig der Praxis überlassen bleibt (vgl. Richter, FN 1, S. 83 ff. und S. 262 ff.).

¹²⁾ Kirsch, Werner: Entscheidungsprozesse, Bd. 3, 1971, S. 177. Vgl. auch Weber, Wolfgang: Das Identifikationsphänomen und seine Bedeutung als Determinante menschlichen Verhaltens in Organisationen, Diss. Mannheim 1971, besonders S. 107 ff.

explizit berücksichtigt werden. Zum anderen kennt die Beratung weitgehend nicht den die Abschlußprüfung prägenden Gegensatz, der den Prozeß der Identifikation und Internalisation erschwert, nämlich das Mißtrauen und die Unsicherheit der geprüften Personen gegenüber dem Prüfer und das Mißtrauen des Prüfers gegenüber den Geprüften.

Im allgemeinen übernehmen die Unternehmen die Empfehlungen des Beraters, zumal dieser von der Überlegenheit seiner Lösung gegenüber konkurrierenden Alternativen überzeugt ist und versuchen wird, seine Lösung „durchzupauken“. ¹³⁾ Von dieser Annahme gingen die bisherigen Ausführungen aus. Ein Unternehmen kann aber auch auf eine Änderung verzichten bzw. eine völlig andere Lösung realisieren. Dadurch wird die Annahme der Objektidentität (Gleichheit von Beratungs- und Prüfungsgegenstand) nicht aufgehoben. Unwahrscheinlich ist allerdings, daß sich dann Unternehmensberatungen in der oben beschriebenen Weise auf die Unabhängigkeit des Prüfers auswirken. Eher ist eine kritische Distanz zu vermuten. Die Enttäuschung über die eigene Erfolglosigkeit könnte sogar zu einer besonders intensiven Suche nach Fehlern führen, um im nachhinein die eigene Lösung zu rechtfertigen. Neben der Personen- und Objektidentität muß deshalb die (zumindest teilweise) Anwendung der Beratungsergebnisse als weitere Voraussetzung genannt werden. ¹⁴⁾ Nur wenn alle drei Voraussetzungen, nämlich Personen- und Objektidentität und (teilweise) Verwendung der Beratungsempfehlung, erfüllt sind, ist zu erwarten, daß Unternehmensberatungen die Wahrnehmungsfähigkeit des Abschlußprüfers beeinflussen, Soll und Ist miteinander vermengt werden und Zielkonflikte zwischen Beratung und Prüfung nicht ausschließlich zugunsten der Prüfung ausfallen.

b) Auswirkungen bei Objektidentität ohne Personenidentität

Beratungsempfehlungen des eigenen Prüfungsunternehmens binden einen Prüfer stärker als die Empfehlungen eines fremden Beraters. Sie erschweren damit seine Aufgabe, die Interessen der Prüfungsadressaten durchzusetzen. Insbesondere wenn die Empfehlung zwar einseitig war, aber noch den Zulässigkeitsbereich beachtet hat, dürfte weder der Prüfer die Arbeit seiner Kollegen in Frage stellen wollen noch der Prüfungsmandant bereit sein, eine davon abweichende Ermessensentscheidung des Prüfers zu akzeptieren. Rücksichtnahmen auf Arbeitskollegen und auf das Prüfungsunternehmen sind aber vor allem dann zu erwarten, wenn sich ein realisierter Beratungsvorschlag als falsch erweist. Diese Gefahr besteht zwar auch bei Prüfungsurteilen. Nur ist sie bei Beratungsvorschlägen wesentlich größer. Denn Beratungsvorschläge sind ausschließlich zukunftsorientiert, im allgemeinen erfassen sie auch komplexere Zusammenhänge. Unter fehlerhafter Beratung leidet das fachliche Ansehen des Prüfungsunternehmens und der Personen, die die fehlerhafte Beratung zu verantworten haben. Sie gefährdet weitere Bera-

¹³⁾ Hauschildt, Jürgen: Zur Rolle des externen Beraters im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, in: Die Wirtschaftsprüfung 1969, S. 10.

¹⁴⁾ Vgl. Mann, Gerhard: Die Vereinbarkeit der Prüfungs- und Beratungstätigkeit der Genossenschaftsverbände, in: Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen 1969, S. 232; Zürn, Ulrich: Prüfung und Beratung — Konflikt oder sinnvolle Ergänzung, in: Festschrift für Max Horn, 1974, S. 84.

tungsaufträge und eventuell auch den Prüfungsauftrag. Zusätzlich besteht die Gefahr von Schadensersatzansprüchen. Um diese Nachteile für das Prüfungsunternehmen und die Arbeitskollegen zu vermeiden, könnte deshalb ein Prüfer geneigt sein, den Fehler zu übersehen bzw. nicht in der gebotenen Deutlichkeit über ihn zu berichten. Ist der Fehler dagegen dem Unternehmen schon bekannt, verbessert sich die Position der Unternehmensleitung. Diese wird zumindest versuchen, wenn ihr der Hinweis auf den Beratungsfehler und seine Auswirkungen unangenehm ist, eine Berichterstattung darüber zu verhindern. Die Interessen des Prüfers sind diesem Verlangen nicht entgegengesetzt. Die Unternehmensleitung könnte die fehlerhafte Beratung aber auch als Ansatzpunkt nehmen, um vom Prüfer Zugeständnisse bei anderen Prüfungsfeststellungen zu erreichen.

Nicht zuletzt kann ein an sich guter Beratungsvorschlag sich als unzuverlässig erweisen, wenn bei seiner Realisation die im Detail notwendigen Korrekturen und Ergänzungen nicht entsprechend der Gesamtkonzeption vorgenommen werden. Im nachhinein ist dann oft nicht (eindeutig) feststellbar, ob die Ursache für das Scheitern im Beratungsvorschlag lag oder in der Umsetzung des Vorschlages in die Realität. Um diese Gefahr auszuschließen, besteht deshalb die Tendenz, auch die Realisation in die Beratung aufzunehmen. Allerdings hat diese Erweiterung der Beratungsfunktion Konsequenzen: „Mit zunehmender Einschaltung in die Realisierung seiner Durchführungsvorschläge übernimmt der Berater immer stärker Hilfsfunktionen des Beratenen und wird zum Durchführungsorgan.“¹⁵⁾

c) Auswirkungen bei bloßer Identität des Prüfungsunternehmens

Selbst wenn keine Objektidentität vorliegt, kann die Unabhängigkeit des Prüfers gefährdet sein. Einmal kann ein WP, der seine Prüfungsmandanten auch berät, seine finanziellen Ziele besser verwirklichen. Er erzielt zusätzliche Einnahmen. Üblicherweise können Unternehmensberatungen auch mit höheren Stundensätzen abgerechnet werden; ihr Deckungsbeitrag ist insbesondere dann wesentlich höher, wenn es dem WP gelingt, die Beratung in der seasonschwachen Zeit durchzuführen und dadurch Leerkosten abzubauen. Seine Konzessionsbereitschaft in der Prüfung dürfte sich deshalb verstärken.¹⁶⁾ Eine unnachgiebige Haltung würde ja nicht nur den Prüfungsauftrag, sondern auch die (erwarteten) Beratungsaufträge gefährden. Zumindest wird der WP mit einer solchen Reaktion der Unternehmensleitung rechnen müssen.

Neben dieser Verstärkung der sog. Kundenabhängigkeit können Unternehmensberatungen zusätzlich die Autorität des Prüfers bei den geprüften Personen mindern und damit seine Aufgabe erschweren, das Unternehmen zur Korrektur von festgestellten Fehlern zu veranlassen. Pflichtprüfungen erfordern bereits vielseitige Kenntnisse und Erfahrungen; sie stellen hohe Anforderungen an die Fortbildung des WP. Für die Beratung von Unter-

¹⁵⁾ Hammerschmidt, J.: Die unabhängige Wirtschaftsberatung in Deutschland, Diss. Nürnberg 1964, S. 4 f.

¹⁶⁾ Brillinger, Hans-Peter: Unternehmensberatung durch Wirtschaftsprüfer — Eine Konsequenz ihrer Zielsetzungen und die dabei entstehenden Interessenkonflikte, in: Neue Betriebswirtschaft 1971, S. 53, sieht in der Verstärkung der Kundenabhängigkeit die größte Gefahr.

nehmen müssen in der Regel weitere umfangreiche Kenntnisse und Erfahrungen vorhanden sein. Unternehmensberatungen zusätzlich zu Pflichtprüfungen könnten deshalb einen WP fachlich überfordern, so daß entweder die Qualität der Prüfungsdurchführung sinkt oder häufigere Fehlberatungen seine Stellung schwächen. Beide Folgen widersprechen den Zielen der Pflichtprüfung.

Jede betriebsfremde Person findet im Unternehmen Spannungen vor und schafft selbst neue Spannungen.¹⁷⁾ Dabei wird der Berater im allgemeinen wesentlich stärker in die internen Auseinandersetzungen einbezogen als der Prüfer. Besonders wenn der externe Berater nur deshalb beauftragt worden ist, um interne Konflikte zu schlichten, wird er Erwartungen enttäuschen müssen. Eine wahrscheinliche Reaktion der Betroffenen ist dann der Vorwurf mangelnder Kompetenz. Auch kann der Berater — wider besseres Wissen oder weil die Ursachen nicht sorgfältig ermittelt worden sind — für Fehlschläge verantwortlich gemacht werden. Er ist das letzte Glied einer Exkulpationskette.¹⁸⁾ Seine Möglichkeiten als Externer, die tatsächlichen Ursachen zu ermitteln und auf sie hinzuweisen, sind gering. Wiederum sind Autoritätsverluste nicht auszuschließen. Sie brauchen nicht nur den einzelnen WP in seiner Funktion als Berater zu treffen. Sie können sich auch auf die Position WP übertragen, d. h. der ganze Berufsstand verliert an Ansehen und an Überzeugungskraft in Auseinandersetzungen mit den Geprüften.

Zusammenfassend läßt sich feststellen: Unternehmensberatungen gefährden grundsätzlich die faktische Unabhängigkeit. Sie können die Prüfungsintensität verringern und den Prüfer häufiger Fehler übersehen lassen. In Zielkonflikten zwischen Beratung und Prüfung brauchen nicht ausschließlich die Prüfungsziele zu dominieren. Insbesondere bei Beratungsfehlern sind Rücksichtnahmen auf andere Mitarbeiter des Prüfungsunternehmens oder auf dieses selbst nicht unwahrscheinlich. Nicht zuletzt verstärken Unternehmensberatungen die Kundenabhängigkeit. Sie können schließlich die Autorität des Prüfers mindern, weil ein Berater viel stärker in unternehmensinterne Konflikte einbezogen wird als ein Prüfer.

22. Einflußfaktoren für die Wahrscheinlichkeit und das Ausmaß einer Unabhängigkeitsbeeinträchtigung

Die Sozialwissenschaften sind nicht durch deterministische Beziehungen, sondern durch Wahrscheinlichkeitsbeziehungen gekennzeichnet, d. h. Unternehmensberatungen können sich in der eben beschriebenen Weise auf die Unabhängigkeit auswirken, sie müssen es aber nicht in jedem Fall. Diese Auswirkungen brauchen noch nicht einmal der Regelfall zu sein. Im folgenden soll deshalb kurz auf weitere Faktoren hingewiesen werden, die für die Wahrscheinlichkeit und das Ausmaß einer Unabhängigkeitsbeeinträchtigung bedeutsam sein dürften. Die bisherige Analyse ging global von Un-

¹⁷⁾ Vgl. Pentzlin, Kurt: Der Betriebsfremde, Zur Soziologie und Psychologie des Wirtschaftsberaters, in: Instrumente der Unternehmensführung, Festschrift für Otto Brecht, 1973, S. 235.

¹⁸⁾ Vgl. Hamel, Winfried: Die Diskrepanz zwischen Kompetenz und Verantwortung — organisatorisches Übel oder Führungsinstrument, Diskussionsbeiträge Fachbereich Wirtschaftswissenschaft der Universität des Saarlandes, 1976, S. 22 ff.

ternehmensberatungen für Prüfungsmandanten aus; als einzige — wenn auch sehr wichtige — Differenzierungskriterien wurden nur die Objekt- und die Personenidentität berücksichtigt. Um der Realität gerecht werden zu können, müssen zusätzlich noch insbesondere der Beratungsauftrag und der von ihm initiierte Beratungsprozeß mit seinen individuellen Ausprägungen.¹⁹⁾ und weiterhin die Faktoren Berücksichtigung finden, die die Unabhängigkeit stabilisieren.

Die Ansätze für Beratungsleistungen sind vielfältig, entsprechend groß ist die Variationsbreite von Beratungsaufträgen. Zudem hängt es entscheidend auch vom Berater ab, ob er sich auf die ursprüngliche Aufgabe beschränkt oder ob er seinen Handlungsspielraum, in Absprache mit dem Unternehmen oder von diesem nicht erkannt, ausdehnt. So kann sich die Beratung z. B. nur auf die Schulung in Entscheidungstechniken und auf die Verbesserung der unternehmensinternen Koordination und Kommunikation erstrecken. Diese entscheidungsvorbereitende Beratung²⁰⁾ schafft lediglich die Grundlagen für eine zukünftige effizientere Aufgabenerfüllung durch die Unternehmung selbst. Entsprechend ist eine Objektidentität wenig wahrscheinlich. Anders dagegen bei der entscheidungsmitwirkenden Beratung,²⁰⁾ wenn also ein externer Berater unmittelbar zur Lösung eines Sachproblems hinzugezogen wird, z. B. um die Zielstruktur der Unternehmung zu konkretisieren, den Informationsstand zu erhöhen und um Alternativen zu entwickeln und zu bewerten.

Objektidentität liegt bereits dann vor, wenn der Beratungsgegenstand (Empfehlung) oder seine Auswirkungen Prüfungsgegenstand sind. Die Transformationsschritte, die zwischen der Empfehlung des Beraters und dem Prüfungsobjekt liegen, werden mit dieser Definition nicht erfaßt. Es sind dies der Final-Entschluß, mit dem das Ergebnis der Beratung für die Unternehmung Verbindlichkeit erlangt, und seine Umsetzung in generelle Regelungen und Einzelmaßnahmen (Realisation). Es dürfte offensichtlich sein, daß die spezifischen Gefahren des Sich-Selbst-Prüfens auch davon abhängen, wer diese Transformationsschritte vollzogen hat, d. h. wie der Berater den Final-Entschluß beeinflußt hat, wie weit er seinen Vorstellungen entspricht, wie stark er sich deshalb dafür verantwortlich fühlt, ob er auch die Realisation übernommen hat und schließlich welche Zeit seit dem Ende der Beratung bis zur Prüfung vergangen ist.

Der Einfluß auf den Final-Entschluß kann bis zur vollständigen Determinierung durch den Berater reichen. Dem Berater kann sogar die Entscheidungskompetenz übertragen worden sein. Von diesem Grenzfall abgesehen, in dem der Berater eindeutig als Angestellter der Unternehmung und nicht

¹⁹⁾ Der Beratungsprozeß ist noch wenig untersucht. Vgl. aber D a h l, Edgar: Die Unternehmensberatung, 1967; T l a c h, Peter: Die Rolle des Unternehmensberaters im Beratungsprozeß, in: Die Unternehmung 1968, S. 240 ff.; H a u s c h i l d t, FN 13; T s c h e r s c h k y, Jürgen: Bemerkungen zur betriebswirtschaftlichen Problematik der Beteiligung externer Berater am Entscheidungsprozeß in der Unternehmung, in: Neue Betriebswirtschaft 1971, S. 43 ff.; K l e i n, Herbert: Die Konsultation externer Berater, in: K l e i n, Herbert / K n o r r p p., Jürgen: Entscheidung unter Außeninfluß, 1974, S. 3 ff.

²⁰⁾ Zu diesen Begriffen vgl. P o u g f n, Erwin / W y s o c k i, Klaus von: Zum System der Unternehmensberatung, in: Die Wirtschaftsprüfung 1970, S. 149 ff.

mehr als Berater agiert, dürfte sein Einfluß auf den Final-Entschluß einmal von der Organisation des Beratungsprozesses abhängen, insbesondere von der Art und Häufigkeit der Interaktionen und Kommunikationen und von der Freiheit, die der Berater erhalten hat, den Entscheidungsprozeß zu steuern. Zum anderen sind sein Rollenverständnis, ob er nämlich eine passiv-konservative oder eine dynamisch-verändernde Rolle bevorzugt, und seine Interaktionspartner zu beachten, ihre Zahl, Rangstufe und fachliche Kompetenz. So dürfte es dem Berater um so leichter fallen, Bedenken rangniedrigerer (Fach-)Instanzen zu entkräften, je höher das Kompetenzgefälle einerseits und die Rangstufe seiner Interaktionspartner andererseits sind. Schließlich muß die Bedeutung berücksichtigt werden, die das Prestigeziel für den Berater hat, und inwieweit dieser in der Übernahme seiner Empfehlungen den Maßstab seiner Zielerfüllung sieht. Vom Prestigeziel werden nämlich entscheidend die Taktiken bestimmt, mit denen ein Berater seinen Vorschlag durchzusetzen versucht. Sollte sich eine Beratung im nachhinein als falsch erweisen, dürfte das Prestigeziel auch in dieser Hinsicht verhaltenswirksam werden.

Die Funktion eines Prüfers, der Umfang und die Intensität seiner Mitarbeit und seine Verantwortung für die Prüfungsergebnisse, ist ein weiteres Differenzierungskriterium. Prüfungs- und Beratungsteam brauchen sich weder in ihrer personellen Zusammensetzung noch in ihrer Aufgaben- und Verantwortungsstruktur zu unterscheiden. Dann wird man am ehesten mit Beeinträchtigungen der Unabhängigkeit rechnen müssen. Diese Gefahr wird man dagegen als gering einstufen können, wenn ein Prüfer nur eine untergeordnete Funktion innehat oder wenn seine Bedeutung im Prüfungsprozeß nicht der im Beratungsprozeß entspricht. Auch brauchen Mitarbeiter im Prüfungsteam das zu prüfende Unternehmen vorher überhaupt nicht beraten zu haben. Allerdings sind dann Rücksichtnahmen auf Arbeitskollegen möglich, für deren Stärke es im wesentlichen auf die Intensität der persönlichen Beziehungen ankommen dürfte. Ob Prüfer auch auf das Prüfungsunternehmen Rücksicht nehmen, wird von ihrer Stellung im Prüfungsunternehmen abhängen, ob sie sich nämlich als Gesellschafter/Geschäftsführer oder (nur) als Angestellter für das Prüfungsunternehmen verantwortlich fühlen. Sanktionsdrohungen können jedoch die grundsätzlich geringere Identifikation eines angestellten Prüfers ersetzen und ein Verhalten bewirken wie das eines Gesellschafters/Geschäftsführers.

Die Stellung im Prüfungsunternehmen ist auch für die Verhaltenswirkungen bei drohendem Verlust von (erwarteten) Aufträgen bedeutsam. Ein Auftragsverlust trifft in erster Linie die Gesellschafter, aber auch die Geschäftsführer, wenn sie gewinn(auftrags-)abhängige Bezüge haben oder ihre Stellung gefährdet sehen. Inwieweit diese Personen nun ihr Verhalten ändern, um finanzielle Einbußen zu vermeiden, ist einmal eine Frage der Bedeutung ihrer finanziellen Zielsetzungen, zum anderen des Umfangs der Zielbeeinträchtigung, die von dem relativen Gewicht des Mandanten, der Wettbewerbssituation und der Anpassungsfähigkeit des Prüfungsunternehmens bestimmt wird. Für einen angestellten Prüfer ist der Tatbestand der Kundenabhängigkeit wiederum nur über die Sanktionsdrohungen von Vorgesetzten relevant.

Wahrscheinlichkeit und Umfang einer Unabhängigkeitsbeeinträchtigung dürften schließlich davon abhängen, wie wirksam das Berufsethos des Prüfers, die zivil-, straf- und berufsrechtlichen Sanktionen und die Gefahr von Auftragsverlusten wegen Fehlverhaltens die potentiellen Gefahren, die von Unternehmensberatungen ausgehen, neutralisieren können. Diese die Unabhängigkeit bewahrenden Faktoren verlangen alle ein Bewußtsein des Prüfers, daß und in welcher Weise seine Unabhängigkeit gefährdet ist. Speziell für Unternehmensberatungen ist diese Bedingung, wie gezeigt, nicht unbedingt erfüllt. Die Wirksamkeit von Sanktionen setzt zusätzlich voraus, daß der Prüfer ein Bekanntwerden seines Fehlverhaltens erwartet. Weiterhin dürften ihm Aufträge nur dann entzogen bzw. nicht erteilt werden, wenn die Auftraggeber ein Interesse an einem als unabhängig geltenden Prüfer haben. Auch diese Bedingungen dürften nicht generell vorliegen, sie können aber in gleicher Weise auch nicht generell verneint werden.

3. Auswirkungen von Unternehmensberatungen auf die wahrgenommene Unabhängigkeit

3.1. Beschreibung der Untersuchung²¹⁾

Ein WP muß unabhängig erscheinen, damit die Informationen in den geprüften Rechnungslegungsinstrumenten und in seinem Prüfungsbericht glaubwürdig sind. Er darf deshalb solche Tätigkeiten nicht ausführen, die sein Erscheinungsbild als unabhängiger Prüfer gefährden. Da Unternehmensberatungen die faktische Unabhängigkeit herabsetzen, diese Wirkung zumindest nicht völlig unwahrscheinlich ist, kann auch eine Minderung seiner von Dritten wahrgenommenen Unabhängigkeit erwartet werden. Inwieweit diese in der Literatur schon häufig geäußerte, aber ebenso oft bestrittene Vermutung zutrifft, läßt sich nur durch empirische Untersuchungen feststellen. Der Verfasser hat deshalb WP und Wirtschaftsjournalisten im Herbst 1975 schriftlich befragt, wie sie die Unabhängigkeit eines WP beurteilen, wenn dieser Prüfungs- und Beratungstätigkeiten²²⁾ miteinander verbindet.

Die Auswahl der insgesamt 367 Wirtschaftsjournalisten richtete sich nach folgenden Kriterien:

- Vollerhebung bei Frankfurter Allgemeine Zeitung, Süddeutsche Zeitung, Welt, Handelsblatt, Spiegel, Wirtschaftswoche und Capital.
- Zufallsstichprobe von 33 % aus den relevanten Rubriken des Taschenbuchs für die Wirtschaftspresse (Kroll-Verlag), Ausgabe 1975.

191 auswertbare Fragebögen wurden zurückgesandt (Antwortquote 52 %). Sowell die Gründe ermittelt werden konnten, waren fehlende Sachkompetenz und Zeitmangel die wesentlichen Ursachen für die Nichtbeantwortung. Verzerrende Einflüsse sind von daher nicht zu erwarten. Die statistische Repräsentativität ist dennoch

²¹⁾ Zu Einzelheiten, insbesondere zum zeitlichen Ablauf, zum Wortlaut der Fragen und zur Auswertung vgl. ausführlich Richter, FN 2.

²²⁾ Der Begriff „Unternehmensberatung“ wurde den Befragten wie folgt erläutert: „Unter ‚Unternehmensberatung (Wirtschaftsberatung)‘ soll nicht nur die Organisationsberatung verstanden werden, sondern ganz allgemein die ‚Abgabe von Empfehlungen im Sinne einer Entscheidungshilfe‘. — Beratungsgegenstand können alle betrieblichen Funktionen und Teilbereiche sein; in der Regel handelt es sich um Entscheidungen, die mit der Führung eines Unternehmens verbunden sind. — Die Steuerberatung soll nicht als Teil der Unternehmensberatung angesehen werden.“

nicht gesichert. Einmal ist die Grundgesamtheit der Wirtschaftsjournalisten nicht eindeutig abgrenzbar; sie dürfte ca. 1.000 Personen umfassen. Auch ist nicht ausschließlich zufällig ausgewählt worden. Die Untersuchung erfaßt aber die wesentlichen Meinungsträger, d. h. die wichtigsten Wirtschaftspublikationen in einer Vollerhebung und die übrigen Wirtschaftsjournalisten in einer großzähligen Auswahl.²³⁾ Die Antworten können deshalb zumindest als inhaltlich repräsentativ für diejenigen Wirtschaftsjournalisten angesehen werden, die mit ihrer Berichterstattung über die Publizität der AG und über die Arbeit der WP die öffentliche Meinung über diesen Berufsstand prägen.

Geantwortet haben zu mehr als zwei Dritteln Wirtschaftsredakteure. Die übrigen Journalisten²⁴⁾ üben ihren Beruf als Korrespondent (11 %), als freier Journalist (10 %) oder in einer sonstigen Funktion (9 %) aus. Gemessen am Zeitaufwand ist Wirtschafts- / Sozial- / Gesellschaftspolitik das wichtigste Sachgebiet (38 %) vor Unternehmen / Branchen / Bilanzen (36 %) und vor Geld / Kapital / Börse (12 %). Für die meisten Befragten sind geprüfte Jahresabschlüsse ständige Arbeitsunterlage, wie nicht anders zu erwarten vor allem für die Journalisten, die über Unternehmen und das Börsengeschehen schreiben. 36 % gaben an, sie laufend zu benutzen, weitere 25 % benutzen sie häufig. Die Benutzungshäufigkeit ist ein Indikator für die spezifische Sachkunde; sie läßt in etwa erkennen, wie vertraut die Probleme der WP sind. Sie ist zugleich ein Maß für die Wahrscheinlichkeit, daß sich diese Journalisten ein (Gesamt-)Urteil über den (Berufsstand der) WP gebildet haben und dieses Urteil in ihre Berichterstattung eingeht und die Haltung ihrer Leser zu den WP beeinflusst.

Grundlage für die Zufallsauswahl von 301 WP war das WP-Verzeichnis 1973, Stand 1. 4. 1973; darin sind 2.841 WP aufgeführt. 82 WP aus 75 verschiedenen Prüfungsunternehmen sandten auswertbare Fragebögen zurück. 41 % von ihnen üben ihren Beruf in eigener Praxis aus, jeweils 20 % in einer Sozietät bzw. als Angestellte in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (WPG), 13 % als Vorstand, Gesellschafter, Geschäftsführer einer WPG und 6 % in einem Prüfungsverband.²⁵⁾ Sowohl Abschlußprüfungen wie auch Steuerberatungen und Unternehmensberatungen zählen zu ihren üblichen Tätigkeiten. Der Schwerpunkt (gemessen am Zeitaufwand) liegt jedoch eindeutig bei Abschlußprüfungen (47 %) und Steuerberatungen (35 %), d. h. bei den traditionellen Tätigkeiten des WP. Dagegen haben nur 13 % Unternehmensberatungen als ihre wichtigste Tätigkeit angegeben.

Die Antwortquote der WP ist mit 27 % unbefriedigend. Sie ist auf zwei Rundschreiben der Berufsorganisation zurückzuführen, die als Aufforderung verstanden wurden, den Fragebogen nicht zu beantworten.²⁶⁾ Die beiden Rundschreiben haben auch viele sonstige Reaktionen ausgelöst und ihren Tenor beeinflusst. Ihre Häufigkeit (insgesamt 48 allein von den befragten WP) ist für eine schriftliche Befragung ungewöhnlich. Sie läßt Rückschlüsse auf den Emotionsgehalt des Untersuchungsgegenstandes zu. Wegen dieser Begleitumstände und ihrer Auswirkungen ist nicht gesichert, ob und inwieweit die Antworten der WP die Ansicht ihres Berufsstandes widerspiegeln. Indizien wie Parallelität des Fragebogenrücklaufs mit den Journalisten bis zum ersten Rundschreiben und grundsätzliche Übereinstimmung mit der Grundgesamtheit bezüglich der ausgeübten Funktionen deuten zwar auf Präsen-

²³⁾ Bezogen auf die Grundgesamtheit beläuft sich die Antwortquote auf Immerhin etwa 20 %; bezogen auf die Journalisten, die Jahresabschlüsse und Geschäftsberichte kommentieren, dürfte die Quote sogar noch wesentlich höher liegen.

²⁴⁾ Im folgenden wird vereinfachend nur von Journalisten gesprochen, gemeint sind aber ausschließlich Wirtschaftsjournalisten.

²⁵⁾ Die Befragten sollten nur den Schwerpunkt angeben, wenn (was berufsrechtlich zulässig ist) mehrere dieser Funktionen gleichzeitig ausgeübt werden.

²⁶⁾ Das erste Rundschreiben schloß mit dem Satz: „Im Hinblick auf die Aussage der Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer begegnen Art, Inhalt und Umfang der Fragestellung Bedenken, was zugleich für die Auswertung und deren spätere Verwendung gilt.“ (sic!)

tativität hin. Trotzdem dürfen die Ergebnisse der WP nicht verallgemeinert werden. Die große Zahl von 82 Antworten erlaubt aber zumindest begründetere Hypothesen über die Ansichten des Berufsstandes, als es die Kenntnis von einzelnen Meinungen zuläßt!

3.2. Ergebnisse der Untersuchung

78 % der WP und 74 % der Journalisten sind bereits mit der Frage konfrontiert gewesen, ob sich Unternehmensberatungen auf die Unabhängigkeit des Prüfers auswirken können. Fachliteratur und Zeitungslektüre wurde von den WP am häufigsten als Informationsquelle angegeben; für die Journalisten standen persönliche Gespräche und ebenfalls die Zeitungslektüre im Vordergrund. Die Konfliktsituation ist also allgemein bekannt; sie wird aber sehr unterschiedlich beurteilt. Während über vier Fünftel der Journalisten die Unabhängigkeit für beeinträchtigt halten, ist nur eine — wenn auch nicht unbeachtliche — Minderheit von 29 % der WP der gleichen Meinung (Tab. 1). Dagegen sehen über die Hälfte der WP keine Auswirkungen und weitere 17 % die Unabhängigkeit sogar gestärkt.

Tab. 1 Frage: „Sind Sie der Ansicht, daß Unternehmensberatungen die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers stärken oder schwächen?“

Auswirkungen auf die Unabhängigkeit	Wirtschaftsprüfer		Wirtschaftsjournalisten	
	abs.	in %	abs.	in %
Wesentliche Stärkung (1)	8	10,4	6	3,3
Geringe Stärkung (2)	5	6,5	4	2,2
Keine Auswirkungen (3)	42	54,5	23	12,5
Geringe Beeinträchtigung (4)	15	19,5	68	36,9
Starke Beeinträchtigung (5)	7	9,1	83	45,1
Summe	77 ¹⁾	100,0	184 ¹⁾	100,0

¹⁾ Differenz zur Gesamtzahl der Fragebögen (82 bzw. 191): keine Antwort /nicht auswertbar.

Die Gegensätzlichkeit der Auffassungen wird auch bei den einzelnen Beratungsgegenständen deutlich (Tab. 2). Im Durchschnitt sind die Bedenken der Journalisten sogar fast viermal so hoch wie die der WP. Die Journalisten halten die Unabhängigkeit vor allem für gefährdet, wenn der WP in Fragen der Unternehmenskonzeption/Geschäftspolitik und bei der Auswahl und Schulung von Führungskräften berät und damit für die Gesamtentwicklung des Unternehmens verantwortlich wird. Ähnlich bedenklich erscheinen ihnen Beratungen im Rechnungswesen. Die Wahrscheinlichkeit, daß ein WP im Rahmen einer Jahresabschlußprüfung seine eigenen Beratungsvorschläge prüfen muß, ist hier besonders groß. Die WP sehen dagegen gerade in diesen Beratungen mit die geringsten Probleme. Lediglich in Fragen der Unternehmensführung nehmen auch sie häufiger eine Gefährdung ihrer Unabhängigkeit an.

Tab. 2 Frage: „Bitte kennzeichnen Sie für jede der unten aufgeführten Beratungstätigkeiten, ob diese die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers als Abschlußprüfer gefährden.“

Gegenstand der Unternehmensberatung	Wirtschaftsprüfer				Wirtschaftsjournalisten			
	Unabhängigkeit gefährdet?				Unabhängigkeit gefährdet?			
	ja	nein	weiß nicht	(n) ¹⁾	ja	nein	weiß nicht	(n) ¹⁾
	in %		abs.		in %		abs.	
Unternehmensführung und Personalwesen								
Unternehmenskonzeption/ Geschäftspolitik	29	60	11	(80)	74	17	9	(184)
Auswahl und Schulung von Führungskräften	24	66	10	(79)	47	37	16	(184)
Personalplanung	5	84	11	(79)	33	52	15	(182)
Rechnungswesen i. w. S.								
Finanz- und Ergebnisplanung	12	85	3	(81)	68	21	11	(183)
Kostenrechnungssystem	4	92	4	(81)	40	48	12	(186)
Investitions- und Wirtschaftlichkeitsrechnung	10	86	4	(81)	59	30	11	(186)
Unternehmensbewertung/ Kauf von Beteiligungen	10	88	2	(80)	66	25	9	(184)
Umstellung von Arbeitsabläufen auf EDV	5	89	6	(81)	23	61	16	(183)
Absatz								
Marktforschung und Werbung	14	67	19	(79)	34	48	18	(180)
Vertriebsorganisation	11	70	19	(81)	28	49	23	(182)
Übrige Bereiche								
Fertigungsplanung und -steuerung	14	71	15	(80)	29	51	20	(184)
Lagerwirtschaft	5	84	11	(80)	30	54	16	(183)
Durchschnitt	12	78	10	(80)	44	41	15	(183)

¹⁾ Differenz zur Gesamtzahl der Fragebögen (82 bzw. 191): keine Antwort/nicht auswertbar.

20 WP (von 55; vgl. Tab. 1), die in ihrem Gesamturteil eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit verneinen, haben dennoch einzelne Beratungen als Gefährdungstatbestände gekennzeichnet, d. h. diese WP schließen eine prinzipielle Gefährdung der Unabhängigkeit nicht aus, halten aber Berufsethos und die übrigen Unabhängigkeitssicherungen für so wirksam, daß ein WP einen solchen Prüfungsauftrag entweder nicht übernimmt oder sich nicht beeinflussen läßt. Bemerkenswert sind auch die Antworten der Journalisten, die immer bzw. häufig geprüfte Jahresabschlüsse verwenden und die also am besten über die Arbeit des WP und die Grundfragen seines Berufes informiert sein dürften. Diese Journalisten sind wie schon in ihrem Gesamturteil so auch für jeden vorgegebenen Beratungsgegenstand deutlich skeptischer.

Sie verneinen durchweg häufiger als ihre Berufskollegen, daß ein WP unabhängig bleiben kann, wenn er Prüfungs- mit Beratungstätigkeiten verbindet.

Das Berufsrecht der WP nimmt gegenüber Unternehmensberatungen folgende Haltung ein: „Besorgnis der Befangenheit (kann) auch durch eigene Beziehungen zur Sache gegeben sein, z. B. wenn der Wirtschaftsprüfer einen Tatbestand zu beurteilen hat, an dessen Zustandekommen er selbst maßgeblich mitgewirkt hat. Die Beratung oder Vertretung eines Auftraggebers steht einer Prüfung durch den gleichen Wirtschaftsprüfer in der Regel nicht im Wege.“²⁷⁾ Was maßgebliche Mitwirkung ist und was nicht dem Regelfall entspricht, wird vom Berufsrecht nicht erläutert. Es überläßt die Auslegung dem Ermessen der Berufsangehörigen. Auslegungshilfe bietet lediglich ein frühes Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. (IdW).²⁸⁾ Es untersagt eine dem Angestellten vergleichbare Tätigkeit, d.h. ein WP darf bei Beratungen keine Einzelanweisungen entgegennehmen oder selbst Entscheidungen im Unternehmen fällen. Das Berufsrecht hat dieser Auslegung bisher nicht widersprochen.

Tab. 3 Frage: „Nach dem Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer ist die Verbindung von Unternehmensberatung und Abschlußprüfung zulässig, solange der Wirtschaftsprüfer nicht im Unternehmen selbst Entscheidungen trifft oder solange er seine Tätigkeit nicht einem Angestelltenverhältnis gleichkommen läßt. Sollen diese Grenzen der Zulässigkeit von Unternehmensberatungen durch Abschlußprüfer enger gezogen werden, unverändert bleiben oder erweitert werden?“

Grenzen der Zulässigkeit	Wirtschaftsprüfer		Wirtschaftsjournalisten	
	abs.	in %	abs.	in %
Engere Grenzen	18	22,5	139	73,2
Unveränderte Grenzen	61	76,3	50	26,3
Weitere Grenzen	1	1,2	1	0,5
Summe	80¹⁾	100,0	190¹⁾	100,0

¹⁾ Differenz zur Gesamtzahl der Fragebögen (82 bzw. 191): keine Antwort/nicht auswertbar.

Wie Tab. 3 deutlich zeigt, sind die befragten WP mit den vom Berufsrecht gesetzten Zulässigkeitsgrenzen überwiegend einverstanden, nicht aber die Journalisten. Diese wollen es überwiegend nicht dem WP überlassen, wie bisher im Einzelfall zu entscheiden, ob Unternehmensberatungen seine Unabhängigkeit gefährden. Wie Ihre Antworten zu entsprechenden Literatur-

²⁷⁾ Richtlinien, FN 9, S. 8 (Hervorhebung vom Vf.).

²⁸⁾ IdW Fachgutachten Nr. 2/1935: Ausschließung vom Prüfungsamt, in: Der Wirtschaftstreuhänder 1935, S. 83.

argumenten erkennen lassen,²⁹⁾ scheinen Ihnen Berufsethos und Selbstinteresse des Berufsstandes, Berufsaufsicht und -gerichtsbarkeit nicht ausreichend zu garantieren, daß dieses Ermessen ausschließlich im Sinne der Unabhängigkeit ausgeübt wird. Fast drei Viertel von Ihnen plädieren deshalb für eine Beschränkung der Entscheidungsfreiheit des WP durch bindendere generelle Regelungen.

Das Ausmaß der Bedenken der Journalisten wird aber nicht nur in der Häufigkeit sichtbar, mit der sie engere Grenzen fordern, sondern auch in ihrer Beurteilung von Vorschlägen, die die Unabhängigkeit besser gewährleisten sollen (Tab. 4).

Tab. 4 Frage: „In der Literatur sind verschiedentlich engere Grenzen der Zulässigkeit von Unternehmensberatungen durch Abschlußprüfer vorgeschlagen worden. Bitte ordnen Sie diese Vorschläge nach ihrer Eignung, die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers zu sichern.“

Grenzen der Zulässigkeit	Durchschnitts- rang ¹⁾		Vorschlag wird als ungeeignet angesehen ²⁾	
	WP	Journ.	WP	Journ.
Verbot von Unternehmensberatungen	2,50	1,49	44 %	8 %
Zulässigkeit nur bestimmter Beratungstätigkeiten	1,47	2,19	17	11
Personelle Trennung von Prüfung und Beratung	2,08	2,32	33	17
Zulässigkeit nur, solange das Gesamthonorar aus der Beratungstätigkeit für das zu prüfende Unternehmen einen bestimmten Umfang nicht übersteigt	2,57	3,36	61	41

¹⁾ Rangziffer „1“ = geeignetster Vorschlag.

²⁾ In % der Antworten: 18 (WP) bzw. 133 (Journ.). Für 62 WP und 51 Journ. traf die Frage nicht zu, weil keine engeren Grenzen befürwortet wurden (vgl. Tab. 3); im übrigen keine Antwort bzw. nicht auswertbar.

Den Vorschlag, die Zulässigkeit von Unternehmensberatungen an das Honorarvolumen zu binden, lehnen die Journalisten sehr häufig als ungeeignet ab. Dieser Vorschlag berücksichtigt nur die Kundenabhängigkeit, und zwar begrenzt er lediglich die mit Unternehmensberatungen verbundenen zusätzlichen Gefahren der Kundenabhängigkeit. Im Vergleich dazu beurteilen sie die personelle Trennung von Prüfung und Beratung schon deutlich positiver. Dieser Vorschlag ließe sich sehr leicht realisieren; er würde auch die Absatzstruktur des Berufsstandes am wenigsten verändern. Trotz dieser Vorzüge erhielt er nur den dritten Rangplatz. Allerdings ist der Abstand zur Begrenzung über die Art der Beratungstätigkeit, womit schon stärker in die Absatzstruktur eingegriffen würde, nicht sehr groß. Zu diesem Vorschlag

²⁹⁾ Vgl. Richter, FN 2, S. 76 ff.

wurde nicht direkt erfragt, welche Beratungen im einzelnen unzulässig sein sollen; Hinweise darauf geben aber die Antworten in Tab. 2. Am wirksamsten beseitigt ein generelles Verbot die Gefahren, die der Unabhängigkeit von Unternehmensberatungen drohen. Die Journalisten ziehen diesen Vorschlag eindeutig jeder anderen vorgegebenen Lösung vor, was sowohl an dem geringen Durchschnittsrang von nur 1,49 als auch an den nur 10 Ablehnungen (8 %) abgelesen werden kann. Ihre hohe Präferenz für diesen Vorschlag unterstreicht nur zu deutlich, wie ausgeprägt ihre Bedenken gegenüber Unternehmensberatungen sind. Ihre Zustimmung zu einem generellen Verbot macht aber in gleicher Weise deutlich, daß die Journalisten in Fragen der Unabhängigkeit des WP kein Risiko einzugehen bereit sind.

Zusammenfassend läßt sich als Ergebnis der Befragung festhalten:

- Unternehmensberatungen gefährden das Erscheinungsbild des WP als unabhängiger Prüfer.
- Die Journalisten befürchten in hohem Maße, daß ein WP nicht unabhängig sein kann, wenn er das Unternehmen auch berät. Sie wenden sich vor allem gegen Beratungen, die den WP für die Gesamtentwicklung des Unternehmens verantwortlich werden lassen, und gegen Beratungen im Rechnungswesen. Ihre Bedenken sind so ausgeprägt, daß sie überwiegend ein generelles Verbot befürworten. Sie ziehen es einer teilweisen Beschränkung vor. Ein generelles Verbot dürfte deshalb auch am ehesten ihr Vertrauen in die Unabhängigkeit sichern.
- Die WP scheinen dagegen nur von einer prinzipiellen Gefährdung ihrer Unabhängigkeit auszugehen. Lediglich eine — wenn auch nicht unbeachtliche — Minderheit hält die Unabhängigkeit für beeinträchtigt. Weitere WP haben einzelne Beratungsgegenstände als unabhängigkeitsgefährdend gekennzeichnet. Die WP scheinen jedoch vor allem ihr Berufsethos und das Selbstinteresse ihres Berufsstandes als ausreichende Garantie für unabhängige Prüfungen anzusehen. Sie sehen deshalb auch bis auf eine Minderheit keine Notwendigkeit, die zur Zeit vom Berufsrecht gesetzten Zulässigkeitsgrenzen zu ändern.

Die vorgelegten Befunde stimmen, was die grundsätzliche Beurteilung von Unternehmensberatungen betrifft, mit früheren Untersuchungen in den USA überein. Dort hält ebenfalls ein erheblicher Prozentsatz der sehr unterschiedlich abgegrenzten Befragtengruppen die Unabhängigkeit für beeinträchtigt (Tab. 5). Die amerikanischen WP scheinen sogar noch häufiger von einer verminderten Unabhängigkeit auszugehen als ihre deutschen Berufskollegen. Einige Unterschiede zeigen sich jedoch im Detail. Insbesondere werden Beratungen im Rechnungswesen widersprüchlich beurteilt. Während Hartley/Ross Einwände vor allem gegen Beratungen außerhalb des Rechnungswesens ermittelt haben, entsprechen die Ergebnisse von Titard tendenziell den hier vorgelegten Ergebnissen. Auch wird eine teilweise Beschränkung von Unternehmensberatungen, insbesondere durch ein Verbot der Personalunion von Prüfer und Berater bzw. durch ein Verbot bestimmter Beratungen, einem generellen Verbot, wie es vor allem die Journalisten befürworten, vorgezogen.

Tab. 5 Beurteilung von Unternehmensberatungen für Prüfungsmandanten in vier amerikanischen Untersuchungen.

Personengruppe	Zahl der Befragten	Zahl der Antworten ¹⁾	Beeinträchtigung der Unabhängigkeit
		abs.	in % der Antworten
Leitende Mitarbeiter aus dem Finanzbereich von 525 Banken, Broker-Firmen, Versicherungen ²⁾	1260	635 (50)	33 ³⁾
„Financial Community“ (57 Finanzanalytiker, im übrigen Rechtsanwälte, Beamte u. ä.) ⁴⁾	?	72 (?)	58
„Accounting Profession“ (31 WP, 21 Professoren, im übrigen Finanzvorstände, Mitarbeiter des AICPA u. ä.) ⁴⁾	?	64 (?)	22
Leitende Mitarbeiter von 111 Banken, 39 Broker-Firmen, 37 Investment-Fonds, 36 Versicherungen ²⁾	223	160 (72)	49
Wirtschaftsprüfer ⁵⁾	780	474 (61)	37
Finanzanalytiker ⁶⁾	400	182 (46)	77
Finanzvorstände börsennotierter Gesellschaften ⁶⁾	500	319 (64)	48

¹⁾ In Klammern Antwortquote.

²⁾ Quelle: Schulte, A.: Compatibility of management consulting and auditing, in: Accounting Review 1965, S. 587 ff.

³⁾ Weitere 12 % halten eine Beeinträchtigung für wahrscheinlich.

⁴⁾ Quelle: Briloff, A.: Old myths and new realities in accountancy, in: Accounting Review 1966, S. 484 ff.

⁵⁾ Quelle: Titard, P.: Independence and MAS-opinions of financial statement users, in: Journal of Accountancy, Juli 1971, S. 47 ff.

⁶⁾ Quelle: Hartley, R. / Ross, T.: MAS and audit independence — an image problem, in: Journal of Accountancy, Nov. 1972, S. 42 ff.

4. Schlußfolgerungen

4.1. Grundfragen zur Auslegung des Ausschlußtatbestandes Besorgnis der Befangenheit (§ 49 WPO) ³⁰⁾

Die Konsequenzen für die Berufstätigkeit der WP, die aus der erheblichen Besorgnis verschiedener Gruppen von Prüfungsadressaten gezogen werden müssen, stehen unter der Voraussetzung, daß die folgenden Ausführungen zur Bedeutung und Auslegung von § 49 WPO Sinn und Zweck dieser Norm und der Jahresabschlußprüfung entsprechen.

³⁰⁾ § 49 WPO: „Der Wirtschaftsprüfer hat seine Tätigkeit zu versagen, wenn sie für eine pflichtwidrige Handlung in Anspruch genommen werden soll oder die Besorgnis der Befangenheit bei der Durchführung eines Auftrages besteht.“

Aus dem Wortlaut von § 49 WPO, aus dem logisch-systematischen Zusammenhang, aus der Entstehungsgeschichte und aus dem Zweck dieser Vorschrift ist keinerlei Hinweis zu entnehmen, daß § 49 WPO im Vergleich zu § 43 Abs. 1 WPO³¹⁾ nur von untergeordneter Bedeutung sein soll. Vielmehr sind beide Normen gleich verbindlich. Ein WP darf nicht tätig werden, wenn er faktisch nicht unabhängig ist, selbst wenn Dritte ihn für unabhängig halten. Ebenso darf er einen Auftrag nicht übernehmen, wenn die Besorgnis der Befangenheit besteht, d. h. wenn Dritte seine Unabhängigkeit anzweifeln. In diesem Fall ist es völlig gleichgültig, ob sich der WP auch befangen fühlt oder tatsächlich abhängig ist; entscheidend ist allein die Perception seiner Unabhängigkeit durch Dritte. Denn nur davon hängt ab, ob ihm und der Rechnungslegung der AG vertraut wird.

§ 49 WPO erleichtert konsequent die Beweislast. Ein Außenstehender wird nämlich vorhandene Abhängigkeiten nur selten schlüssig nachweisen können.³²⁾ Stattdessen wird er sein Urteil über die Unabhängigkeit auf Indikatoren stützen müssen, auf äußere Anzeichen und Beziehungen und auf seine persönlichen Erfahrungen. Es muß deshalb auch genügen, die Besorgnis plausibel zu machen. Das Verlangen, die Abhängigkeit zu belegen, würde § 49 WPO nur seines Regelungsgehalts entleeren. In diesem Zusammenhang stellen sich eine Reihe von Fragen: Wessen Besorgnis soll maßgebend sein? Welche Indikatoren lösen in welchem Umfang Besorgnis aus? Wie ist sie festzustellen? Sollen nur die „sachlich vernünftigen“ Gründe einen WP ausschließen? Welches Maß an Einsichtsfähigkeit kann von den relevanten Bezugsgruppen gefordert werden? Und schließlich, kann es dem WP überlassen bleiben, jeweils im Einzelfall festzustellen, ob Besorgnis der Befangenheit besteht, oder sollen generelle Regelungen sein Ermessen binden? Die Antworten auf diese Fragen ergeben sich aus der Zielsetzung der Jahresabschlußprüfung.

Wenn die Jahresabschlußprüfung die Glaubwürdigkeit der Rechnungslegung der AG erhöhen soll, muß die Besorgnis der Personen maßgebend sein, die der Rechnungslegung vertrauen sollen, und das sind im wesentlichen die Benutzer von Jahresabschluß, Geschäftsbericht und Prüfungsbericht und der davon abgeleiteten Informationen. Besonderes Gewicht wird man dem Urteil von Wirtschaftsjournalisten, Finanzanalytikern und Anlageberatern zumessen müssen, weil diese mit ihrem subjektiven Urteil andere Personen beeinflussen bzw. finanziell bedeutsame Entscheidungen treffen. Das Urteil der unmittelbar am Beratungs- und Prüfungsprozeß Beteiligten, insbesondere das von WP und Finanzvorständen, ist für die Auslegung von § 49 WPO nur insoweit relevant, wie sie selbst auf geprüfte Informationen vertrauen müssen. Ihre intimere Kenntnis der Beratungs- und Prüfungsprozesse befähigt und berechtigt sie jedoch nicht, zu entscheiden, ob andere Personen in Unternehmensberatungen eine Gefahr für die präferische Unabhängigkeit sehen. Die übrigen Publizitätsadressaten, insbeson-

³¹⁾ § 43 Abs. 1 WPO: „Der Wirtschaftsprüfer hat seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben. Er hat sich insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten.“

³²⁾ Vgl. Wüstemann, FN 2, S. 57.

dere die potentiellen Aktionäre, Gläubiger und Belegschaftsmitglieder und die Öffentlichkeit, können vernachlässigt werden, weil sie sich kaum ein Urteil über die Unabhängigkeit des WP bilden werden.

Besorgnis der Befangtheit ist wie z. B. die Verkehrsauffassung ein empirischer Tatbestand. Deduktionen sind deshalb nur brauchbar zur Hypothesenfindung. Mit ihrer Hilfe kann aber nicht entschieden werden, ob tatsächlich und in welchem Umfang Besorgnis vorhanden ist. Ebenso kann auch nur mit Hilfe der Methoden der empirischen Sozialforschung ermittelt werden, welche Tatbestände und Beziehungen zu Zweifeln an der Unabhängigkeit Anlaß geben, wobei die meist kurzfristigen Wirkungen von Tagesereignissen zu eliminieren sind. Auf Deduktionen kann dagegen nicht verzichtet werden, solange die die Besorgnis auslösenden Sachverhalte empirisch nicht hinreichend bekannt sind. Deduktionen haben jedoch den Nachteil, daß man über sie geteilter Meinung sein kann — und auch ist, wie die kontroversen Stellungnahmen in der Literatur zu Fragen der Unabhängigkeit des WP nur zu deutlich belegen.

Vereinzelte subjektive Befürchtungen können unbeachtet bleiben.³³⁾ Das Vertrauensziel der Jahresabschlußprüfung wird dadurch nicht gefährdet. Das Vertrauensziel erfordert aber, daß eine Prüfung zumindest dann nicht übernommen wird, wenn eine beachtliche Minderheit relevanter Bezugsgruppen Zweifel an der Unabhängigkeit des WP äußert, wobei die Stärke ihrer Besorgnis mitberücksichtigt werden sollte. Ist das Urteil der relevanten Bezugsgruppen nicht bekannt, wird man in gleicher Weise extreme Befürchtungen vernachlässigen und sie auf die sachlich vernünftigen Gründe³⁴⁾ beschränken können. Bei der Prüfung, ob ein solcher Grund vorliegt, muß jedoch die Perspektive eines Außenstehenden eingehalten werden. Die Prüfung muß auf der Basis der Informationen erfolgen, über die ein Außenstehender im Normalfall verfügt. Die Besonderheiten des Einzelfalls sind damit ausgeschlossen. Ihre jeweilige Berücksichtigung würde einen Außenstehenden auch überfordern. Ebenso darf die Einsichtsfähigkeit der Prüfungsadressaten nicht überstrapaziert werden, weil sonst im Widerspruch zu § 49 WPO allgemeine Zweifel und Mißtrauen bestehen bleiben. Jede Verschärfung der Anforderungen an die Einsichtsfähigkeit schränkt den Regelungsgehalt von § 49 WPO ein und vergrößert gleichzeitig die Zahl der Prüfungsadressaten, die der Unabhängigkeit des WP nicht vertrauen.

Das öffentliche Interesse verlangt einen Prüfer, dessen Unabhängigkeit nicht angezweifelt wird. Das privatwirtschaftliche Interesse eines WP ist dagegen auf möglichst wenig Ausschlußtatbestände gerichtet, weil diese sein Absatzpotential nur einschränken. Es besteht somit die Gefahr, daß die pri-

³³⁾ Ein analoges Problem stellt sich für die faktische Unabhängigkeit: Wie wahrscheinlich muß eine Beeinträchtigung sein, um einen WP als Abschlußprüfer auszuschließen? Nach Forster genügt eine sehr geringe Wahrscheinlichkeit: „Schutzvorschriften dienen der Prophylaxe. Sie sind für jene gewiß seltenen Fälle gedacht, in denen andernfalls die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers bedroht sein könnte.“ (Forster, Karl-Heinz: Gedanken zur passiven Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers, in: Bilanzfragen, Festschrift für U. Leffson, 1976, S. 331). Sein Grundsatz wird der Bedeutung der Unabhängigkeit gerecht.

³⁴⁾ Vgl. Richtlinien, FN 9, S. 7.

vaten Ziele eines WP seine öffentliche Aufgabe dominieren, weshalb die Entscheidung, ob Besorgnis der Befangenheit besteht, nicht dem einzelnen WP überlassen bleiben kann. Auch scheinen die Prüfungsadressaten nicht bereit zu sein, dem WP einen Vertrauensvorschub einzuräumen.³⁵⁾ Aus diesen Gründen ist es notwendig, sein Ermessen mit generellen und präzisen Regelungen zu binden, um zu verhindern, daß Zielkonflikte zwischen privaten und öffentlichen Interessen zu Lasten der Unabhängigkeit entschieden werden bzw. bei den Prüfungsadressaten ein solcher Eindruck entsteht. Selbst wenn WP ihre privaten Ziele zurückstellen sollten, was sicherlich keine unrealistische Vermutung ist, sind generelle Regelungen unverzichtbar, weil „es rollenausbübenden Individuen nicht gelingt, ihren Eindruck auf die Interaktionspartner richtig einzuschätzen.“³⁶⁾

42. Konsequenzen für die Berufstätigkeit des WP

Wichtige Benutzergruppen geprüfter Jahresabschlüsse und auch eine nicht unbeachtliche Minderheit der WP selbst halten den WP nicht für unabhängig, wenn dieser das zu prüfende Unternehmen auch berät. Dieses Urteil der Prüfungsadressaten ist sachlich begründet. Es entspricht der allgemeinen Erfahrung, daß die Kritikfähigkeit gegenüber eigenem Tun geringer ist, und es kann sich auf plausible Hypothesen stützen. Außerdem erhöhen Tendenzen in der Unternehmensberatung und spezifische Faktoren in dem Beratungsverhältnis zwischen WP und Prüfungsmandanten die Wahrscheinlichkeit eines Unabhängigkeitsverlustes: Berater und Prüfer sind oft die gleichen Personen;³⁷⁾ WP beraten vor allem im Rechnungswesen, d. h. auch die Objekt-Identität dürfte der Regelfall sein;³⁷⁾ kleine und mittlere Unternehmen, deren Unternehmensleitungen auf weiten Gebieten über kein spezielles Fachwissen verfügen, gelten als die traditionellen Beratungsmandanten der WP;³⁸⁾ Unternehmensberatungen tendieren dahin, die Realisationsphase einzubeziehen;³⁹⁾ Berater suchen und finden den direkten Kontakt zur Unternehmensleitung; ein erheblicher Teil der Beratungszeit entfällt auf Gespräche mit dieser; Unternehmensberatungen begünstigen auch private Kontakte;⁴⁰⁾ schließlich werden externe Berater häufig dann hinzugezogen, wenn unternehmensinterne Konflikte vorliegen.⁴¹⁾

Aus den vorgenannten Gründen kann das Urteil der Prüfungsadressaten nicht als unvernünftig bagatellisiert werden. Weiterhin ist die erhebliche Besorgnis gegenüber Unternehmensberatungen auch keine Zufallsbeobachtung; sie ist durch verschiedene Untersuchungen abgesichert. Da unter dem Unabhängigkeitsverlust, den die Prüfungsadressaten vermuten, auch die

³⁵⁾ So halten 72 % der Journalisten und selbst 39 % der WP insgesamt gesehen die Unabhängigkeit zur Zeit für nicht bzw. nur für teilweise gewährleistet. Entsprechend hoch ist die Zustimmung der Befragten zu Vorschlägen, die die Unabhängigkeit stärken sollen (vgl. Richter, FN 2, S. 106 ff.).

³⁶⁾ Wüstemann, FN 2, S. 47.

³⁷⁾ Vgl. Richter, FN 2, S. 56 ff.

³⁸⁾ Vgl. „Vom Wirtschaftsprüfer zum Wirtschaftsberater“, in: Blick durch die Wirtschaft vom 20./21. 11. 1968, S. 1.

³⁹⁾ Vgl. die Empfehlung von Schröder, Harald J.: Unternehmensberatung, Sonderdruck aus: Management Enzyklopädie, Bd. 5, 1971, S. 14.

⁴⁰⁾ Vgl. die Ergebnisse von Dahl, FN 19, S. 140 ff.

⁴¹⁾ Vgl. die Ergebnisse von Klein, FN 19, S. 40 f.

Glaubwürdigkeit der Jahresabschlußinformation leiden dürfte, was dem Ziel der Jahresabschlußprüfung, nämlich Vertrauen in die Rechnungslegung zu schaffen, widerspricht, sind Konsequenzen für die Tätigkeit des WP zu ziehen.

Die Berufsorganisation sieht bei Unternehmensberatungen kein Unabhängigkeitsproblem, sofern sich die Berufsangehörigen an die berufsrechtlichen Zulässigkeitsgrenzen halten. Diese Grenzen haben sich als zu großzügig erwiesen; sie haben die erhebliche Besorgnis nicht ausschließen können. Im Hinblick auf § 49 WPO muß deshalb der Zulässigkeitsbereich neu definiert werden. Die Journalisten haben überwiegend ein generelles Verbot von Unternehmensberatungen befürwortet. Nicht auszuschließen ist, daß sich ihr Negativurteil über die allgemeine Sicherung der Unabhängigkeit des WP auch auf ihr Urteil über Unternehmensberatungen ausgewirkt hat. Möglicherweise haben sie Unternehmensberatungen nur deshalb so kritisch beurteilt, weil sie die Unabhängigkeit des WP insgesamt nicht für gewährleistet ansehen (vgl. FN 35). Denn Unternehmensberatungen sind nur teilweise ein spezifisches Unabhängigkeitsproblem, im übrigen verstärken sie nur Probleme, die bereits mit der Jahresabschlußprüfung selbst verbunden sind. Der Verfasser hält deshalb ein generelles Verbot noch nicht unbedingt für erforderlich, zumindest solange nicht ausgeschlossen werden kann, schon mit Maßnahmen, die weniger stark in bestehende Strukturen eingreifen, das Vertrauen in die Unabhängigkeit wiederherzustellen. Verpflichtende Grundsätze ordnungsmäßiger Beratung, die ein Verbot der Personalunion von Prüfer und Berater und einen präzisen Katalog von unzulässigen Beratungen enthalten, dürften vermutlich ausreichen, dieses Ziel zu erreichen.

Beschränkungen bei Unternehmensberatungen werden oft mit dem Hinweis auf sonstige Vorteile abgelehnt, die einen Unabhängigkeitsverlust (über)kompensieren sollen. Insbesondere wird auf den Informationsgewinn und auf den Kostenvorteil verwiesen, wenn Prüfungen mit Beratungen verbunden werden.⁴²⁾ Einer näheren Untersuchung vermögen diese Vorteile allerdings nicht standzuhalten — mit Ausnahme des Kostenvorteils, das aber nicht in der behaupteten Allgemeinheit gilt, sondern im wesentlichen nur bei Personen- und Objektidentität, bei der Fallgruppe also, bei der die faktische Unabhängigkeit am ehesten gefährdet ist. Erst recht vermögen diese Vorteile die gesetzliche Verpflichtung nach strikter Unabhängigkeit nicht abzuschwächen. Sie fordern höchstens den Gesetzgeber auf, sein Werturteil zu überdenken, ob er nämlich weiterhin an der Verpflichtung zu strikter Unabhängigkeit festhalten oder diese zugunsten des Kostenvorteils einschränken will.

WP unterstützen das zu prüfende Unternehmen häufig auch bei der Erstellung seines Jahresabschlusses. Eine solche Mitwirkung ist berufsrechtlich im gleichen Umfang zulässig wie Unternehmensberatungen. Die steuerliche Beratung von Prüfungsmandanten ist sogar uneingeschränkt zulässig. Beide Tätigkeiten waren noch nicht Gegenstand von Untersuchungen. Es ist deshalb nicht bekannt, in welchem Umfang sie bei den Prüfungsadressaten Besorgnis der Befangeneheit auslösen. Die dabei auftretenden Unabhängigkeitsprobleme gleichen aber weitgehend denen bei Unternehmensberatungen; teilweise werden die Konfliktsituationen sogar als noch gravierender angesehen. Es ist daher zu vermuten, daß dagegen ähnlich ausgeprägte Bedenken bestehen wie gegenüber Unternehmensberatungen. Die Zulässigkeitsgrenzen von Jahresabschlußstellungsarbeiten und von Steuerberatungen für Prüfungsmandanten sollten deshalb ebenfalls überprüft werden, um Zweifel an der Unabhängigkeit des WP auszuschließen und die Glaubwürdigkeit der Rechnungslegung der AG zu sichern.

⁴²⁾ Vgl. vor allem Jacobs, Otto H.: Zur Frage der Vereinbarkeit von Jahresabschlußprüfung und Beratung, in: Der Betrieb 1975, S. 2238 ff.